

О.В. Шинкарёва

**Стандарты Международной организации
высших контрольных органов (ИНТОСАИ)
о сотрудничестве между высшими
контрольными органами и внутренними
аудиторами в общественном секторе**

В статье рассматривается стандарт 9150 «Сотрудничество между высшими контрольными органами и внутренними аудиторами в общественном секторе», раскрывающий аспекты эффективной совместной работы и координации между высшими органами финансового контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе. Анализируются функции и обязанности высших контрольных органов в области внутреннего аудита, выгоды координации и сотрудничества между внешними и внутренними аудиторами, пути организации их совместной деятельности, потенциальные риски сотрудничества, а также этапы координации деятельности высших контрольных органов и внутренних аудиторов.

Ключевые слова: Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ); рекомендации ИНТОСАИ по добросовестному управлению в общественном секторе; внутренний контроль; внутренний аудит; общественный сектор; управление.

Роль и значение внутреннего контроля в общественном секторе постоянно возрастают во всем мире: без внутреннего контроля за деятельностью предприятия невозможно улучшение качества управления финансами бюджетного учреждения, муниципалитета, региона и всей страны в целом. Важность внутреннего контроля подчеркивает и общеобязательность его осуществления для любых организаций, включая государственные и муниципальные учреждения: в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни». При этом в Российской Федерации нет единой системы стандартов внутреннего контроля: каждое учреждение и ведомство разрабатывает и утверждает свои собственные стандарты.

Если обратиться к международной практике, то наблюдается иная ситуация — Международная организация высших контрольных органов (ИНТОСАИ) разрабатывает стандарты внутреннего контроля для организаций сектора государственного управления в целях создания основы для формирования эффективной системы внутреннего контроля в общественном секторе.

Вышеупомянутые стандарты — часть Рекомендаций ИНТОСАИ по добросовестному управлению в общественном секторе (INTOSAI GOV), в которые, помимо них, входят и аспекты организации бухгалтерского учета, а также иные вопросы, входящие в компетенцию исполнительной власти. В свою очередь Рекомендации — составная часть системы Международных стандартов высших органов финансового контроля.

Стандарты внутреннего контроля раскрывают такие его аспекты, как сущность и элементы системы внутреннего контроля, опыт высших органов финансового контроля (ВОФК) в оценке эффективности системы внутреннего контроля, а также управление рисками в системе контроля. Значительное внимание стандарты уделяют и независимости внутреннего аудита в общественном секторе.

Важное место в системе стандартов занимает стандарт, посвященный сотрудничеству между ВОФК и внутренними аудиторами — INTOSAI GOV 9150 «Сотрудничество между высшими органами финансового контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе». Он раскрывает аспекты эффективной совместной работы и координации между ВОФК и внутренними аудиторами в общественном секторе. В данном стандарте освещаются следующие аспекты:

- функции и обязанности ВОФК в области внутреннего аудита;
- выгоды координации и сотрудничества между внешними и внутренними аудиторами;
- основа для координации и сотрудничества;
- способы кооперации и координации ВОФК и внутренних аудиторов в общественном секторе;
- пути организации совместной деятельности;
- потенциальные риски сотрудничества;
- этапы координации деятельности ВОФК и внутренних аудиторов.

Проанализируем содержание данного стандарта. В первую очередь стандарт раскрывает функции и обязанности высших органов финансового контроля в области внутреннего аудита. Как лицо, проводящее внешний аудит, ВОФК должен оценить эффективность работы службы внутреннего аудита. При этом можно оценить перспективы сотрудничества ВОФК и службы внутреннего аудита: в случае эффективности работы внутренних аудиторов прогноз на перспективы сотрудничества можно считать благоприятным.

Стандарт раскрывает и выгоды, которые могут получить стороны от своего сотрудничества. В частности, к ним можно отнести:

1. Взаимовыгодный обмен идеями и знаниями.
2. Дополнительные возможности содействия продвижению добросовестного управления и пониманию важности внутреннего контроля со стороны руководства организации.
3. Повышение эффективности проведения аудиторских проверок, основанных на:
 - более ясном понимании обязанностей и функций аудитора;
 - повышении их информированности о рисках, с которыми может столкнуться организация (а следовательно, концентрации проверки на этих рисках, и, следовательно, более конкретные и полезные для организации рекомендации по итогам аудита);
 - более четком понимании результатов работы друг друга, что оказывает положительное влияние на будущие планы работы;
 - лучшей координации внутренней и внешней контрольной деятельности, вытекающей из согласованных планов и коммуникаций.
4. Снижение вероятности ненужного дублирования аудиторской работы, что ведет к экономии времени и ресурсов на проверку и уменьшение вероятности сбоев в деятельности организации в связи с отвлечением сотрудников из-за более широкомасштабной проверки.
5. Широкий охват аудитом областей «максимального» риска.
6. Взаимная формулировка рекомендаций по результатам аудита, что может увеличить эффективность проверки.

В INTOSAI GOV 9150 «Сотрудничество между высшими органами финансового контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе» анализируются и потенциальные риски координации и сотрудничества ВОФК и внутренних аудиторов, которые желательно минимизировать. К таким рискам можно отнести:

- любой компромисс между сторонами в области конфиденциальности, независимости и объективности аудита;
- возможный конфликт интересов между ВОФК и службой внутреннего аудита;
- «размытие» обязанностей при аудиторской проверке;
- использование сторонами различных профессиональных стандартов, касающихся независимости или иных аспектов аудита;
- неверное истолкование выводов и заключений друг друга при использовании их в своей работе, что может привести к ошибкам при проверках;
- возможная разница мнений о предмете исследований;
- вероятность сообщения результатов работы сторон третьему лицу без получения надлежащих аудиторских доказательств.

Раскрываются в стандарте и основания для координации и сотрудничества ВОФК и внутренних аудиторов, помогающие повысить эффективность аудита. Среди них ИНТОСАИ выделяет следующие ключевые моменты:

1. Взаимное желание двух сторон развивать сотрудничество для повышения эффективности аудиторских услуг.

2. Постоянное и открытое общение между ВОФК и внутренними аудиторами, включающее регулярные встречи для выработки планов сотрудничества, избегания дублирования функций, координации проверок и т. п.

3. Взаимопонимание — стороны должны понимать цели друг друга, объем работы, методы проверок, что приводит к единообразному пониманию результатов проверок и минимизирует риски неверного истолкования выводов и результатов друг друга.

4. Взаимное доверие, основанное на признании того, что внутренние и внешние аудиторские проверки проводятся в пределах соответствующих профессиональных стандартов.

ИНТОСАИ показывает и способы сотрудничества, и координации действий ВОФК и внутренних аудиторов. Это могут быть:

- коммуникации в области планирования аудиторских проверок;
- регулярные встречи между членами ВОФК и внутренними аудиторами;
- обмен информацией и взаимное консультирование;
- взаимный анализ аудиторских отчетов;
- организация совместных программ повышения квалификации;
- развитие методологий аудита;
- доступ к аудиторской документации с соблюдением принципа конфиденциальности;

- командировки, взаимный обмен персоналом;
- заимствование опыта противоположной стороны в каком-либо аспекте проведения проверок;

- сотрудничество при проведении определенных аудиторских процедур (например, сбор аудиторских доказательств или тестирование средств контроля).

INTOSAI GOV 9150 раскрывает и пути совместного сотрудничества ВОФК и внутренних аудиторов, которое может быть формальным или неформальным. Формальное сотрудничество может быть организовано законодательно, через соответствующие соглашения или протоколы. В определенных случаях ВОФК и внутренние аудиторы могут сотрудничать неофициально. Можно выделить следующие области координации и сотрудничества сторон:

1. Оценка проверяемого предприятия в части эффективности системы внутреннего контроля, достоверности финансовой отчетности, соблюдения соответствующих законов и иных нормативно-правовых актов, эффективности деятельности, качества управления учреждением и рисками¹.

2. Документирование текущей деятельности учреждения и процедур внутреннего аудита.

¹ Подробнее управлению рисками на предприятии посвящен стандарт INTOSAI GOV 9130 «Руководство по стандартам внутреннего контроля в общественном секторе — дополнительная информация по управлению рисками организации».

3. Совершенствование методов аудита.

4. Сотрудничество в области выявления и пресечения мошенничества и коррупции.

Для того чтобы сотрудничество ВОФК и внутренних аудиторов было максимально эффективным, оно должно охватывать все этапы аудиторской проверки организации: предварительное планирование, составление плана и программы аудита, выполнение аудиторских процедур и сбор аудиторских доказательств, формирование мнения аудитора, составление аудиторского заключения, контроль соблюдения рекомендаций аудиторов. На каждом этапе сотрудничества ВОФК для повышения его эффективности ВОФК несет следующие обязанности:

1. На этапе предварительного планирования ВОФК должен получить общее представление о проверяемом предприятии и своих функциях, а также функциях службы внутреннего аудита; выявить объем работ каждой стороны, оценить целесообразность использования результатов работы службы внутреннего аудита.

2. На стадии составления плана и программы аудита ВОФК может оценить степень влияния работы внутреннего аудитора на объем аудиторских процедур, а также должен оценить риски и выделить из них наиболее значительные. Если ВОФК намерен использовать работу внутреннего аудитора, то он должен оценить ее по следующим параметрам: независимость деятельности внутреннего аудитора, объективность и профессионализм сотрудников службы внутреннего аудита, качество его работы², а также эффект любых ограничений деятельности работы внутренних аудиторов, существующий в организации.

3. При выполнении аудиторских процедур ВОФК может использовать работу внутреннего аудитора для получения части аудиторских доказательств в случае, если она удовлетворяет следующим критериям:

- выполнена людьми, имеющими соответствующие навыки и экспертные знания;
- соответствующим образом оформлена и проконтролирована;
- методы, используемые внутренним аудитором, были корректными;
- собрано достаточно аудиторских доказательств;
- на основании полученных доказательств сделаны соответствующие выводы;
- результаты внутреннего аудита были доведены до руководства организации.

В случае невыполнения какого-либо критерия ВОФК следует провести дополнительную аудиторскую проверку, чтобы удостовериться в корректности работы внутреннего аудитора.

² Здесь ВОФК должен оценить достаточность объема аудита, корректность использования соответствующих методов и аудиторских процедур, достаточность собранных аудиторских доказательств.

В случае если результаты проверки ВОФК противоречат выводам, представленным в отчете внутреннего аудитора, то необходимо выявить причину несоответствия, а также определить, соответствовал ли анализ и интерпретация аудиторских доказательств полученным выводам.

Важное внимание стандарт уделяет совместной работе ВОФК и внутреннего аудитора после осуществления проверки: для эффективной совместной работы внутреннему аудитору рекомендуется исполнить замечания ВОФК, сделанные им по результатам аудита.

Итак, стандарт внутреннего контроля для организаций общественного сектора INTOSAI GOV 9150 «Сотрудничество между высшими контрольными органами и внутренними аудиторами в общественном секторе» стремится не противопоставить независимого внешнего проверяющего и внутреннего аудитора, а показывает выгоды и преимущества их совместной работы, что, в конечном итоге, должно привести к повышению эффективности работы организации в секторе государственного управления.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011.
2. *Грачева М.В.* Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления развитых стран. М.: ИМЭМО РАН, 2008. 72 с.
3. *Шинкарёва О.В.* Внутренний аудит как фактор развития муниципальных образований // Вестник Московского городского педагогического университета. Серия: Экономика. 2015. № 2. С. 89–95.
4. INTOSAI GOV 9100. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)/](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)/) (дата обращения: 07.09.2015).
5. INTOSAI GOV 9150. Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)/](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)/) (дата обращения: 07.09.2015).
6. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. URL: <http://www.issai.org/3-fundamental-auditing-principles/> (дата обращения: 21.08.2015).
7. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)) (дата обращения: 21.08.2015).

Literatura

1. О бухгалтерском учете. Federalny'i zakon № 402-FZ ot 06.12.2011.
2. *Gracheva M.V.* Vnutrennij kontrol' i audit v organax gosudarstvennogo upravleniya razvity'x stran. M.: IME'MO RAN, 2008. 72 s.
3. *Shinkaryova O.V.* Vnutrennij audit kak faktor razvitiya municipal'ny'x obrazovaniy. // Vestnik Moskovskogo gorodskogo pedagogicheskogo universiteta. Seriya: E'konomika. 2015. № 2. S. 89–95.
4. INTOSAI GOV 9100. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)/](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)/) (data obrashheniya: 07.09.2015).

5. INTOSAI GOV 9150. Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)/](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)/) (data obrashheniya: 07.09.2015).

6. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. URL: <http://www.issai.org/3-fundamental-auditing-principles/> (data obrashheniya: 21.08.2015).

7. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)/](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)/) (data obrashheniya: 21.08.2015).

O.V. Shinkareva

Standards of International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) about Coordination between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector

In article INTOSAI GOV Standard 9150 «Coordination between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector» is considered. This standard reveals aspects of effective collaboration and coordination between supreme audit institutions and internal auditors in public sector. Functions and obligations of the supreme audit institutions in the field of internal audit, benefits of coordination and cooperation between external and internal auditors, ways of the organization of their joint activity, potential risks of cooperation, and also stages of coordination of activity of the supreme audit institutions and internal auditors are analyzed

Keywords: International organization of supreme audit institutions (INTOSAI); INTOSAI Guidance for Good Governance in the public sector; internal control; internal audit; public sector; governance.